

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 24889C du rôle
Inscrit le 8 octobre 2008

Audience publique du 27 janvier 2009

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre un jugement du tribunal administratif du 10 septembre 2008
(n° 22843 du rôle) ayant statué sur le recours formé par
Monsieur ..., ... (...)
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 24889C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 8 octobre 2008 par Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat lui conféré par le ministre des Finances en date du 1^{er} octobre 2008, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 10 septembre 2008 dans une affaire ayant opposé Monsieur ..., demeurant à ..., à un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001, émis à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., en date du 20 mars 2003 par le bureau d'imposition Luxembourg 6 ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Jean-Lou THILL, demeurant à Luxembourg, du 13 octobre 2008, portant signification dudit acte d'appel à Monsieur ..., préqualifié ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller-rapporteur entendu en son rapport et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en sa plaidoirie à l'audience publique du 20 janvier 2009.

Suite au dépôt par Monsieur ... et son épouse, Madame ..., de leur déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001, en date du 22 juillet 2002, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit en date du 20 mars 2003 à l'égard des intéressés un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001, en s'écartant des déclarations du contribuable sur le point suivant : « *charges extraordinaires – les frais déclarés ne sont pas déductibles comme charges extraordinaires* », étant entendu que dans le cadre de ladite déclaration fiscale, les époux ... avaient sollicité un abattement au titre de charges extraordinaires d'un montant de 1.041.691 LUF pour l'avoir déboursé

dans le cadre de l'entretien de parents nécessaires.

Par courrier du 22 mai 2003, les époux ... firent introduire par l'intermédiaire d'un réviseur d'entreprises une réclamation contre le bulletin d'impôt précité du 20 mars 2003. Ils firent notamment exposer dans le cadre de ladite réclamation qu'au cours de l'année 2001, Monsieur ... aurait versé à sa mère, Madame ..., ainsi qu'à son frère invalide, Monsieur ..., un montant total de ITL 50.000.000, soit LUF 1.041.691, et ils contestèrent la non-prise en considération de ce montant au titre de charges extraordinaires pour l'année d'imposition en question.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 20 avril 2007 au greffe du tribunal administratif, un recours contentieux tendant à la réformation du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2001, émis le 20 mars 2003.

Par jugement du 10 septembre 2008, le tribunal administratif déclara le recours justifié et, par réformation du bulletin entrepris, décida « *qu'il y a lieu de déduire du revenu imposable de l'année d'imposition 2001 un abattement du fait de charges extraordinaires pour un montant de LUF 497.732* », le tout avec renvoi de l'affaire au directeur pour attribution au bureau d'imposition compétent.

Pour arriver à cette conclusion, les premiers juges rappelèrent que pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un abattement pour charges extraordinaires d'après les dispositions inscrites à l'article 127 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », trois conditions de fond doivent être remplies cumulativement, à savoir la charge doit être extraordinaire, inévitable et réduire la faculté contributive du contribuable de façon considérable.

Le tribunal retint ensuite que Monsieur ... se trouvait dans la catégorie de personnes devant subvenir aux frais d'entretien d'un parent nécessaires, à savoir sa mère, et d'un proche parent, à savoir son frère, qui ne font pas partie de son ménage et qu'il se dégageait de l'énonciation des faits non-contestés du cas d'espèce que les parents de Monsieur ... n'étaient pas en mesure de subvenir au paiement de leurs frais d'entretien courants, ne disposant même pas des sommes requises pour assurer le financement de leur modeste logement, de sorte que Monsieur ... était tenu de supporter des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables dont les parents ou proches parents ne dépendent pas financièrement d'eux et que partant la condition du caractère extraordinaire de la charge devait être considérée comme étant remplie en l'espèce.

Concernant la condition du caractère inévitable de la charge litigieuse, les premiers juges estimèrent que Monsieur ... se trouvait dans la situation morale de devoir financer l'entretien de parents sans ressources suffisantes afin d'assurer le financement de leurs moyens de subsistance et que son obligation morale vis-à-vis de sa mère était susceptible de prendre la forme d'une obligation juridique, suivant les dispositions du droit italien

applicables en la matière, de sorte que le caractère inévitable de la charge supportée par Monsieur ... au cours de l'année d'imposition 2001 ne pouvait être mis en doute.

Quant à la troisième condition de fond se dégageant de l'article 127 (1) LIR, tirée de la réduction de la faculté contributive du contribuable, le tribunal se référa au paragraphe (4) dudit article 127 suivant lequel pour la classe d'impôt litigieuse de Monsieur ..., à savoir la classe d'impôt 2.2, non contestée en cause, et un revenu annuel supérieur à 60.000 €, il y a lieu de considérer comme dépassant la faculté contributive du contribuable toutes les dépenses extraordinaires effectuées au-delà de 5 % du revenu. En partant d'un revenu annuel imposable au titre de l'année 2001 des époux ... à hauteur de LUF 10.879.179 et en considérant que les charges extraordinaires, pour autant qu'elles dépassent le montant de 5 % dudit revenu annuel, doivent être considérées comme réduisant la faculté contributive du contribuable, les premiers juges en dégagèrent, comme la charge normale de 5 % s'élevait en l'espèce à LUF 543.958,95 et comme les frais effectivement supportés au titre des charges extraordinaires s'élevaient à LUF 1.041.691, que le montant de la charge extraordinaire devant être considéré comme réduisant la faculté contributive de Monsieur ... s'élevait à LUF 497.732.

Finalement, le tribunal constata que le paiement de la somme de ITL 50.000.000 au cours de l'année d'imposition 2001 avait été dûment établi en cause, notamment par un certificat émis par la mère du demandeur, non contesté en cause, pour arriver à la conclusion que les trois conditions légales de fond telles que fixées par l'article 127 LIR étaient remplies en cause et qu'il y avait lieu de déduire du revenu imposable de Monsieur ... un abattement du fait de charges extraordinaires pour un montant de LUF 497.732 au titre de l'année d'imposition 2001.

Le 8 octobre 2008, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par son ministre des Finances, a fait déposer une requête d'appel par laquelle est sollicitée la réformation du jugement du 10 septembre 2008 dans le sens de voir dire le recours en réformation de Monsieur ... non fondé.

L'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Le délégué du gouvernement soutient en premier lieu que le tribunal aurait fait une fausse application de l'article 127 LIR en omettant, d'une part, d'analyser dans le cadre du caractère inévitable de la charge litigieuse la notion de besoin et en admettant, d'autre part, les allégations de Monsieur ... comme correspondant à la réalité, ce qui serait loin d'être le cas.

Le représentant étatique concède que si une pension alimentaire versée à un parent nécessiteux est toujours extraordinaire et qu'elle réduit de façon considérable la faculté contributive de celui qui en demande la déduction du moment qu'elle dépasse le pourcentage de 5 %, dont référence à l'article 127 (4) LIR, elle ne serait inévitable que du moment que le bénéficiaire qui peut réclamer des aliments est dans le besoin et dans les limites de ce besoin seulement.

Dans ce contexte, le délégué du gouvernement soutient que les paramètres sociaux fixés dans le cadre de la loi portant création d'un droit à un revenu minimum garanti (RMG) constitueraient des points de repère valables et que pour l'année 2001 le revenu minimum garanti pour deux adultes se serait élevé à 650.448 LUF. Or, comme la mère et le frère de Monsieur ... auraient bénéficié ensemble pour 2001 d'une pension annuelle totale de 1.014.136 LUF, ils auraient disposé pour l'année en cause d'un montant dépassant largement celui du RMG luxembourgeois, de sorte qu'ils ne se seraient pas trouvés dans le besoin.

Le délégué du gouvernement soutient ensuite que les faits tels que présentés par Monsieur ... resteraient à l'état de pures allégations et seraient contestés pour reposer sur des certificats de complaisance et non des preuves sérieuses et irréfutables. En effet, les pièces produites ne prouveraient *« ni les paiements de la charge, ni l'invalidité du frère, ni que les soi-disant bénéficiaires de la charge ne disposaient pas d'autres revenus, ni à la hauteur du prêt, ni les remboursements de ce dernier, ni la surface de l'immeuble, ni s'il s'agit effectivement d'un appartement »*. Dans ce contexte, le représentant étatique estime que le montant du prêt laisserait à penser qu'il y aurait eu financement d'une maison de maître et qu'il conviendrait de se poser la question *« s'il existe une banque sérieuse qui est prête à accorder un crédit hypothécaire à quelqu'un dont le montant des revenus est inférieur à celui des remboursements »*, pour conclure sur la considération que des deniers publics ne sauraient servir de manière indirecte au financement d'un immeuble appartenant à un membre de la famille.

En l'espèce, force est de constater en premier lieu qu'au niveau de la phase précontentieuse, le bureau d'imposition compétent, dans le bulletin de l'impôt sur le revenu 2001 litigieux du 20 mars 2003, n'a pas accepté la déclaration d'impôt des époux ... sur le seul point des charges extraordinaires, en retenant que *« les frais déclarés ne sont pas déductibles comme charges extraordinaires »* et que par la suite, le directeur n'a pas jugé utile de prendre position par rapport à la réclamation introduite par les époux ... le 22 mai 2003 et aux pièces y annexées.

Au niveau de la procédure contentieuse, le représentant étatique en première instance s'est contenté de solliciter de la part du tribunal administratif *« d'apprécier dans quelle mesure les faits qu'expose le recourant sont suffisamment établis »*, sans pour autant mettre en doute de façon concrète l'affirmation de Monsieur ... que sa mère et son frère se trouvent dans le besoin, contestation mise en avant à l'heure actuelle en instance d'appel par le délégué du gouvernement, telle qu'exposée ci-avant.

S'il est certes exact que le dossier ne contient pas de pièces certifiées conformes à l'original, il échet de rappeler qu'en matière fiscale la charge de la preuve est partagée entre l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt, ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées le cas échéant par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition et il incombera par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par le contribuable.

Or, force est de constater en l'espèce que Monsieur ..., dans le cadre de sa réclamation devant le directeur suite à l'imposition litigieuse et devant le tribunal administratif, a produit un certain nombre de pièces à l'appui de sa thèse allant dans le sens d'un abattement pour charges extraordinaires du montant de LUF 497.732 et que le contenu de ces pièces n'a été mis en doute, ni par le directeur, ni par le délégué du gouvernement en première instance.

Partant, la Cour retient que Monsieur ... a rempli *a priori* son devoir de collaboration, à défaut de s'être vu réclamer d'autres pièces respectivement des pièces en original, que ce soit par le bureau d'imposition compétent au moment de l'imposition, d'une part, ou encore par le directeur à la phase de réclamation, d'autre part, ou encore par le délégué du gouvernement en première instance devant le tribunal administratif, de troisième part.

Pour le surplus, ce ne sont pas les contestations du délégué du gouvernement en instance d'appel qui permettent de rencontrer utilement l'affirmation de Monsieur ... qu'il a déboursé le montant indiqué dans sa déclaration d'impôt à titre de charges extraordinaires pour venir en aide à sa mère et à son frère dans le besoin.

En effet, il se dégage du certificat de Maître ... du 20 avril 2003 que c'est le père de Monsieur ..., à savoir Monsieur ..., décédé le 28 juin 1998, qui avait contracté en automne 1991 deux emprunts en ECU en vue de l'acquisition d'un appartement de 80 m² dans la périphérie de Naples à un taux d'emprunt autour de 12% l'an, de sorte que les objections du délégué du gouvernement en relation avec le « *standing* » de l'immeuble litigieux, l'opportunité de l'octroi du prêt litigieux par la banque prêteuse et le taux d'intérêt à supporter sont dénuées de fondement.

Il ressort encore dudit certificat, confirmé par les certificats versés relatifs aux pensions d'invalidité et de retraite du frère et de la mère de l'intimé, que le montant annuel du remboursement de l'emprunt contracté absorbe la quasi-totalité desdites pensions, de sorte que la Cour arrive à la conclusion que les proches de Monsieur ... se trouvaient être en 2001 effectivement dans le besoin, indépendamment des considérations quant à la hauteur du RMG luxembourgeois, étant donné qu'aucune disposition de droit fiscal ne fixe un montant maximal d'aides qu'un contribuable luxembourgeois est en droit de payer à des proches se trouvant dans le besoin.

Pour le surplus, le montant annuel approximatif de LUF 1.000.000 versé par Monsieur ... à sa mère et son frère, et utilisé par ceux-ci pour faire face aux besoins de la vie courante, n'a rien d'excessif eu égard aux montants des pensions des proches de l'appelant et de l'emprunt contracté, surtout eu égard à la considération que l'intimé se trouve moralement obligé de venir en secours à sa mère et à son frère afin de leur permettre de faire face aux dépenses de la vie courante.

Concernant ensuite la réalité des allégations de l'intimé, et plus particulièrement, la réalité du paiement du montant de ITL 50.000.000 au cours de l'année d'imposition litigieuse, la Cour constate que cette affirmation se trouve suffisamment établie par la

déclaration précise de la mère de l'intimé, Madame ..., corroborée que par le certificat de Maître ... attestant que la famille de Monsieur ... aurait de sérieux problèmes de subsistance sans l'aide apportée par ce dernier.

Partant, la Cour retient que la partie étatique n'a pas rencontré utilement les déclarations et pièces de Monsieur ... en relation avec le paiement du montant de LUF 1.041.691, supporté à titre de charges extraordinaires dans le cadre de l'entretien de sa mère et de son frère, de sorte que l'appel est à déclarer non fondé et le jugement entrepris à confirmer dans toute sa teneur.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel du 8 octobre 2008 en la forme ;

au fond, déclare l'appel non justifié et en déboute ;

confirme le jugement entrepris du 10 septembre 2008 ;

condamne l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 27 janvier 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS

S.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 28 janvier 2009
Le greffier de la Cour administrative